



Stefan Penka
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit der im Sommer beschlossenen Körperschaftsteuerreform wurde auch eine Option zur Körperschaftsteuer für bestimmte Personengesellschaften eingeführt. Trotzdem will die Ausübung der Option sehr gut überlegt sein, denn die steuerlichen Folgen sind umfangreich und der Antrag ist unwiderruflich. Neben einem Überblick über alle wesentlichen Details dieser Regelung finden Sie in dieser Ausgabe auch folgende Themen:

ALLE STEUERZAHLER

- Steuereinnahmen steigen bis 2025 um 180 Mrd. Euro ☞ 2
- Hausnotrufsystem als haushaltsnahe Dienstleistung ☞ 4
- Kindergeldrechtlicher Beginn und Ende eines Hochschulstudiums ☞..... 4
- Methode zur Überprüfung einer Doppelbesteuerung von Renten ☞ 7

UNTERNEHMER & EXISTENZGRÜNDER

- Option zur Körperschaftsbesteuerung ab 2022 2
- Endabrechnung der Neustarthilfe erst Ende Dezember fällig ☞..... 2
- Investitionsabzugsbetrag im Fall einer Betriebsaufgabe ☞ 5
- Zuordnung der im Januar 2021 gezahlten Steuervorauszahlungen ☞ 6
- Abzinsungssatz von 5,5 % für zinsfreie Darlehen zulässig ☞ 8
- Schwimmkurs ist kein umsatzsteuerfreier Schulunterricht..... 8

GMBH-GESELLSCHAFTER & -GESCHÄFTSFÜHRER

- Überhöhte Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens ☞..... 6

ARBEITGEBER & ARBEITNEHMER

- Kürzung der Verpflegungspauschalen bei Mahlzeitengestellung ☞ 3
- Beitragsbemessungsgrenzen 2022 ☞ 3
- Pauschbeträge für Auslandsreisen bleiben 2022 unverändert ☞ 4
- Echte Abfindung kann nicht in Wertguthaben einfließen ☞ 7

IMMOBILIENBESITZER

- Umsatzsteuer bei der Überlassung von Betriebsvorrichtungen ☞..... 5

KAPITALANLEGER

- Frist für Antrag auf eine Verlustbescheinigung läuft ab ☞ 2
- Renten aus Altvertrag unterliegen keiner Ertragsanteilsbesteuerung ☞.. 5
- Insolvenzbedingter Ausfall eines privaten Darlehens ☞ 7

☞ = diese Meldung finden Sie in der Spalte „Kurz notiert“

Option zur Körperschaftsbesteuerung ab 2022

Ab 2022 können bestimmte Personengesellschaften sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern lassen.

STEUERTERMINE 11/21 - 1/22

	Nov	Dez	Jan
Umsatzsteuer mtl.	10.	10.	10.
Umsatzsteuer viertelj.	-	-	10.
Lohnsteuer	10.	10.	10.
Einkommensteuer	-	10.	-
Körperschaftsteuer	-	10.	-
Vergnügungsteuer	10.	10.	10.
Schonfrist für Zahlungen zu obigen Steuern	15.	13.	13.
Gewerbsteuer	15.	-	-
Grundsteuer	15.	-	-
Schonfrist für Zahlungen zur Gewerbe-/Grundst.	18.	-	-
SV-Beitragsnachweis	24.	23.	25.
Fälligkeit der SV-Beiträge	26.	28.	27.

AUF DEN PUNKT

»Nichts anderes ist so schwer und so weitgreifend mit Fehlern belastet wie Gesetze.«

Michel de Montaigne

»Ich bin immer noch mit der lieben Einkommensteuer beschäftigt, deren Reglement in vielen Punkten so unbestimmt ist, dass wenige es verstehen«

Theodor Fontane

KURZ NOTIERT

Endabrechnung der Neustarthilfe erst Ende Dezember fällig

Die Endabrechnung muss bis zum 31. Dezember 2021 eingereicht werden. Die in einigen Bewilligungsbescheiden genannte Frist 30. September 2021 ist nicht mehr gültig. Darauf hat das Bundeswirtschaftsministerium hingewiesen. Die Endabrechnung kann ausschließlich digital über das Antragsportal eingereicht werden. Andere Wege (zum Beispiel Einreichung in Papierform oder per Mail) sind nicht möglich.

Frist für Antrag auf eine Verlustbescheinigung läuft ab

Gewinne aus Wertpapiergeschäften verrechnet die Bank normalerweise automatisch mit entsprechenden Verlusten. Wer seine Wertpapiere aber auf Depots bei mehreren Banken verteilt hat, dem bleibt nur der Weg über die Verlustverrechnung per Steuererklärung. Dazu brauchen Sie eine Verlustbescheinigung der Bank, die allerdings nicht automatisch erstellt wird, weil die Verluste normalerweise auf das Folgejahr vorgetragen werden. Sie müssen die Verlustbescheinigung daher bei der Bank beantragen, und zwar für das laufende Jahr bis spätestens zum 15. Dezember 2021.

Steuereinnahmen steigen bis 2025 um 180 Mrd. Euro

Seit dem Beginn der Corona-Pandemie gleichen die Ergebnisse der üblicherweise halbjährlichen Steuerschätzungen einer Achterbahnfahrt. In der jetzt veröffentlichten Herbstschätzung geht es für die Steuereinnahmen des Staates zum zweiten Mal deutlich nach oben: Die Steuereinnahmen liegen im Vergleich zur letzten Schätzung bis einschließlich 2025 durchschnittlich jährlich um gut 35 Mrd. Euro und damit insgesamt um knapp 180 Mrd. Euro höher. Den größten Anteil an diesem Zuwachs werden die Länder haben, die allein in diesem Jahr 22,5 Mrd. Euro mehr als noch im Frühjahr prognostiziert an Steuern einnehmen werden. Einziger Verlierer ist die EU, in deren Topf in jedem Jahr etwas weniger Steuereinnahmen fließen als bisher erwartet. Die Differenz zum Ergebnis der Mai-Steuerschätzung resultiert nahezu vollständig aus einer deutlich verbesserten Ausgangsbasis angesichts nach oben revidierter Konjunkturprognosen und gut laufender Steuereinnahmen im Jahr 2021.

Noch vor der Bundestagswahl haben die Parlamente das „Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts“ beschlossen. Kern des Gesetzes ist die Einführung einer Option zur Körperschaftsteuer, die es Personenhandelsgesellschaften (oHG, KG, GmbH & Co. KG) und Partnerschaftsgesellschaften ermöglicht, wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden.

Die Option kann erstmals für Wirtschaftsjahre ausgeübt werden, die nach dem 31. Dezember 2021 beginnen. Wer bereits im kommenden Jahr von der Option Gebrauch machen will, muss den Antrag dazu bis zum 30. November 2021 stellen. Die Entscheidung will aber gut überlegt sein, weil damit umfangreiche steuerliche Folgen verbunden sind und der Antrag unwiderruflich ist.

Das Bundesfinanzministerium hat in einer Verwaltungsanweisung detailliert erläutert, welche Voraussetzungen für die Optionsregelung erfüllt sein müssen, wie die Umstellung von der Einkommens- auf die Körperschaftbesteuerung erfolgt und welche sonstigen Konsequenzen sich aus der Option ergeben. Hier ist ein Überblick über die wichtigsten Regelungen. Das Ministerium hat darüber hinaus noch viele weitere Details geregelt, insbesondere zu Fällen mit ausländischen Gesellschaften oder Gesellschaftern sowie zur Anwendung des Umwandlungssteuerrechts.

- **Berechtigte:** Antragsberechtigt sind Personenhandelsgesellschaften (oHG, KG, GmbH & Co. KG) sowie Partnerschaftsgesellschaften (PartG). Dies gilt auch, wenn die Gesellschaft nur



- eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt. Eine GmbH & Co. KG ist auch dann antragsberechtigt, wenn deren Komplementärgesellschaft vermögensmäßig nicht beteiligt ist. Einzelunternehmen, Gesellschaften bürgerlichen Rechts, Erbengemeinschaften und reine Innengesellschaften fallen dagegen nicht in den Anwendungsbereich der Optionsregelung. Die Option steht auch Gesellschaften mit ausländischen Rechtsformen offen, die den berechtigten Gesellschaftsformen vergleichbar sind.

- **Nachweis:** Das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen für die Option während des gesamten Wirtschaftsjahres muss die Gesellschaft auf Anforderung des Finanzamts nachweisen. Wird der Nachweis nicht erbracht, geht das Finanzamt davon aus, dass die Voraussetzungen im betreffenden Wirtschaftsjahr nicht vorgelegen haben. Wird der Nachweis bereits für das erste Wirtschaftsjahr nicht erbracht, muss das Finanzamt anhand der mit dem Antrag vorgelegten Unterlagen prüfen, ob die Option überhaupt erstmals wirksam ausgeübt wurde. Änderungen der persönlichen Voraussetzungen (Austritt eines Gesellschafters, Rechtsformänderung) müssen dem Finanzamt mitgeteilt werden.
- **Antrag:** Der Antrag auf die Option ist in einem vorgeschriebenen Format elektronisch ans Finanzamt zu stellen. Für die Option ist grundsätzlich die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich. Diese muss bei der Antragstellung vorliegen. Sieht der Gesellschaftsvertrag für einen echten Formwechsel oder für die Option eine Mehrheitsentscheidung vor, wird diese nur anerkannt, wenn die Mehrheit mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen beträgt. Eine notarielle Beurkundung der Beschlussfassung ist nicht erforderlich. Mit dem Antrag auf Option ist nachzuweisen,

dass die erforderliche Anzahl der Gesellschafter der Ausübung der Option zugestimmt hat. Der Antrag ist in der Regel an das Finanzamt zu richten, das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft zuständig ist.

- **Gründungsjahr:** Da der Antrag von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft zu stellen ist, kann er nicht vor Gründung der Gesellschaft gestellt werden. Eine Option für das erste (Rumpf-)Wirtschaftsjahr ist damit ausgeschlossen. Eine Partnerschaftsgesellschaft muss zum Zeitpunkt der Antragstellung bereits in das Partnerschaftsregister eingetragen sein, eine Personenhandelsgesellschaft muss zum Zeitpunkt der Antragstellung entweder in das Handelsregister eingetragen sein oder ein Handelsgewerbe betreiben. Dies gilt auch für den Fall der Verschmelzung oder Spaltung auf eine neu gegründete Personengesellschaft sowie für den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft.
- **Antragsfrist:** Der Antrag muss spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres, ab dem die Option gelten soll, beim zuständigen Finanzamt eingegangen sein. Ist das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr identisch, ist der Antrag somit spätestens am 30. November des Vorjahres zu stellen. Für die folgenden Wirtschaftsjahre ist kein erneuter Antrag notwendig, wenn die Voraussetzungen für die Option ununterbrochen vorliegen. Ein



verspäteter Antrag ist unwirksam und gilt nicht automatisch als Antrag für das nächste Wirtschaftsjahr. Für dieses ist stattdessen ein neuer Antrag zu stellen. Der Antrag auf die Option ist unwiderruflich.

- **Bearbeitung des Antrags:** Das Finanzamt erteilt grundsätzlich keine gesonderte Mitteilung, dass es von einem wirksamen Antrag ausgeht. Die Erteilung einer Körperschaftsteuernummer durch das zuständige Finanzamt ist jedoch eine implizite Mitteilung, dass das Finanzamt von einem wirksamen Antrag ausgeht. Während eine zustimmende Entscheidung daher kein Verwaltungsakt ist, gegen den ein Einspruch möglich wäre, sieht das bei einer ablehnenden Entscheidung anders aus. Die Ablehnung muss das Finanzamt schriftlich oder elektronisch mitteilen, und gegen die Ablehnung kann dann Einspruch eingelegt werden.
- **Übergang zur Körperschaftsteuer:** Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung gilt steuerlich als Formwechsel der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Damit wird als Folge der Option ertragsteuerlich ein Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang fingiert. Einbringungsgegenstand sind entsprechend dem echten Formwechsel die Anteile der jeweiligen Gesellschafter an der optierenden Gesellschaft. Ergänzungs- und Sonderbilanzen sind infolge der Option nicht fortzuführen.
- **Bewertungswahlrecht:** Grundsätzlich gibt es auch beim fiktiven Formwechsel ein Wahlrecht, ob bei der Bewertung des jeweiligen Mitunternehmeranteils die stillen Reserven aufgedeckt werden sollen oder nicht. Dieses Bewertungswahlrecht setzt die Einbringung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft voraus. Handelt es sich bei der optierenden Gesellschaft dagegen z. B. um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, gilt das

Kürzung der Verpflegungspauschalen bei Mahlzeitengestellung

Ein Arbeitnehmer kann nur dann Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten geltend machen, wenn der Arbeitgeber nicht selbst Mahlzeiten zur Verfügung stellt. Auch wenn die gesetzliche Regelung ausdrücklich nur von einer Kürzung „während einer Tätigkeit außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte“ spricht, hält der Bundesfinanzhof die Kürzungsregelung grundsätzlich für anwendbar, wenn der Arbeitgeber Mahlzeiten zur Verfügung stellt. Das gilt somit auch für Arbeitnehmer, die gar nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügen.

Beitragsbemessungsgrenzen 2022

Zum 1. Januar 2021 werden die Beitragsbemessungsgrenzen und andere Sozialversicherungswerte wieder an die Lohnentwicklung im vorangegangenen Jahr angepasst. Pandemiebedingt sind die Löhne 2020 im Bundesdurchschnitt um 0,15 % gesunken, womit sich erstmals eine Absenkung bei einer Bemessungsgrenze ergibt. Großteils bleiben die Werte jedoch unverändert oder steigen aufgrund der gesetzlich festgelegten Rentenangleichung lediglich in Ostdeutschland.

- Die Beitragsbemessungsgrenze in der Renten- und Arbeitslosenversicherung sinkt im Westen um 600 Euro auf 84.600 Euro (7.050 Euro mtl.). Im Osten steigt sie dagegen um 600 Euro auf dann 81.000 Euro (6.750 Euro mtl.).
- In der knappschaftlichen Versicherung sinkt die Grenze im Westen ebenfalls um 600 Euro auf dann 103.800 Euro (8.650 Euro mtl.). Im Osten steigt die Grenze um 1.200 Euro auf nun 100.200 Euro (8.350 Euro mtl.).
- In der Kranken- und Pflegeversicherung ist die Beitragsbemessungsgrenze bundesweit einheitlich festgelegt und bleibt unverändert bei 58.050 Euro (4.837,50 Euro mtl.). Die Versicherungspflichtgrenze liegt allerdings 6.300 Euro höher bei 64.350 Euro im Jahr (5.362,50 Euro mtl.).
- Die Bezugsgröße, die zum Beispiel für die Mindestbeitragsbemessungsgrundlage für freiwillige Mitglieder in der gesetzlichen Krankenversicherung relevant ist, bleibt in den alten Bundesländern unverändert bei 39.480 Euro im Jahr (3.290 Euro mtl.). Im Osten steigt sie dagegen um 420 Euro auf 37.800 Euro im Jahr (3.150 Euro mtl.).

Pauschbeträge für Auslandsreisen bleiben 2022 unverändert

Das Bundesfinanzministerium hat darauf hingewiesen, dass pandemiebedingt die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten bei beruflich veranlassten Reisen ins Ausland zum 1. Januar 2022 nicht neu festgesetzt werden. Somit gelten die im Dezember 2020 mit Wirkung zum 1. Januar 2021 veröffentlichten Beträge für das Kalenderjahr 2022 unverändert fort.

Hausnotrufsystem als haushaltsnahe Dienstleistung

Die Kosten für ein Hausnotrufsystem akzeptiert das Finanzamt in der Regel nur dann als haushaltsnahe Dienstleistung, wenn der Steuerzahler im Betreuten Wohnen oder in einem Heim wohnt. Dem hat das Finanzgericht Baden-Württemberg widersprochen und sieht auch ein Notrufsystem im Privathaushalt als haushaltsnahe Dienstleistung an. Da im Bedarfsfall üblicherweise Familienangehörige Hilfe holen, ersetzt das Notrufsystem für Alleinstehende Leistungen, die sonst im Familienverbund erbracht werden. Das Finanzamt hat dennoch Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Die Klägerin erhält unterdessen Unterstützung vom Bund der Steuerzahler, der die Klage als Musterverfahren vorantreibt.

Kindergeldrechtlicher Beginn und Ende eines Hochschulstudiums

Der Bundesfinanzhof hat sich damit auseinandergesetzt, wann der Anspruch auf Kindergeld aufgrund eines Hochschulstudiums des Kindes beginnt und endet. Dabei hat er festgestellt, dass eine Berufsausbildung nicht schon mit der Bewerbung für das Studium beginnt, wenn zu diesem Zeitpunkt noch keine Ausbildungsmaßnahmen durchgeführt werden. Die Bewerbung begründet auch keine Übergangszeit, in der ein Kindergeldanspruch bestehen würde. Die Beendigung des Studiums setzt wiederum voraus, dass das Kind die letzte vorgeschriebene Prüfungsleistung erfolgreich erbracht hat und sämtliche Prüfungsergebnisse bekannt gegeben worden sind. Für eine wirksame Bekanntgabe muss das Kind entweder eine schriftliche Bestätigung über den erfolgreichen Abschluss und die erzielten Abschlussnoten erhalten oder in der Lage sein, eine solche schriftliche Bestätigung über ein Online-Portal der Hochschule erstellen zu können. Entscheidend ist dabei, welches Ereignis früher eingetreten ist.

Bewertungswahlrecht nicht und der Ansatz eines Buch- oder Zwischenwertes ist ausgeschlossen. Das Bewertungswahlrecht kann für jeden Mitunternehmeranteil gesondert ausgeübt werden. Der Ansatz des Buch- oder Zwischenwertes setzt einen Antrag beim zuständigen Finanzamt voraus.

- **Sonderbetriebsvermögen:** Gehören zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters funktional wesentliche Betriebsgrundlagen, die nicht bis zum fiktiven Einbringungszeitpunkt auf die Mitunternehmerschaft übertragen wurden, so ist für seinen Mitunternehmeranteil der Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert ausgeschlossen. In diesen Fällen kommt es grundsätzlich zur Aufgabe des jeweiligen Mitunternehmeranteils mit der Folge der vollständigen Aufdeckung der stillen Reserven. Die Zurückbehaltung, Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern, die keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage sind, hat dagegen keine negativen steuerlichen Auswirkungen. Zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter gelten als entnommen, sofern sie nicht zum Beginn des Wirtschaftsjahres der Option zu einem anderweitigen Betriebsvermögen gehören.

- **Sperrfristen:** Der fiktive Formwechsel durch die Ausübung der Optionsregelung kann dazu führen, dass Sperrfristverletzungen ausgelöst werden, was die Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven zur Folge haben kann. Auch die Veräußerung der Beteiligung an der optierenden Gesellschaft oder die Beendigung der Option innerhalb von sieben Jahren führt zu einer Sperrfristverletzung mit denselben steuerlichen Folgen. Ausgenommen davon ist die Beendigung der Option aufgrund eines Formwechsels in eine Kapitalgesellschaft, weil die Gesellschaft steuerlich bereits als Körperschaft behandelt wird.



- **Einbringungszeitpunkt:** Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der erstmaligen Ausübung der Option unmittelbar vorangeht. Infolgedessen ist für die optierende Gesellschaft bereits für die letzte juristische Sekunde des Vorjahres neben einer Eröffnungsbilanz auch eine steuerliche Schlussbilanz unter Zugrundelegung der ggf. aufgestockten Werte aufzustellen. Eine steuerliche Rückbeziehung des Einbringungszeitpunkts ist ausgeschlossen.
- **Einlagekonto:** Da die Gesellschaft zivilrechtlich als Personengesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft fortbesteht, verfügt sie anders als eine Kapitalgesellschaft nicht über Nennkapital. Daher wird das in der steuerlichen Schlussbilanz auszuweisende Eigenkapital einschließlich des Eigenkapitals in Ergänzungsbilanzen insgesamt auf dem steuerlichen Einlagekonto erfasst.
- **Verlustvortrag:** Ein vortragsfähiger Gewerbeverlustrücktrag der optierenden Personengesellschaft geht infolge der Option unter und lebt auch im Fall der Beendigung der Option nicht wieder auf. Gleiches gilt für den Zinsvortrag, einen EBITDA-Vortrag sowie die einem Kommanditisten zuzurechnenden Verluste oder Verluste aus Steuerstundungsmodellen.
- **Thesaurierungsbeträge:** Nachversteuerungspflichtige Beträge aus einer Thesaurierung nicht entnommener Gewinne unterliegen infolge der Ausübung der Option der Nachversteuerung. Die

fällige Einkommensteuer kann aber in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens zehn Jahren zinslos gestundet werden.

- **Körperschaftbesteuerung:** Ertragsteuerlich wird die optierende Gesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft behandelt. Daher finden grundsätzlich alle Regelungen, die für alle Kapitalgesellschaften unabhängig von ihrer spezifischen Rechtsform gelten, auch auf die optierende Gesellschaft Anwendung. Nicht auf die Gesellschaft anwendbar sind dagegen Regelungen, die einen spezifischen Rechtsformbezug enthalten und nicht für alle Kapitalgesellschaften gleichermaßen gelten. Die optierende Gesellschaft hat keine außerbetriebliche Sphäre.
- **Gewinnermittlung:** Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung als Gewinnermittlungsart ist für eine optierende Gesellschaft nicht zulässig. Stattdessen muss die Gesellschaft für Wirtschaftsjahre, in denen sie wie eine Kapitalgesellschaft besteuert wird, eine Steuerbilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung für eine Körperschaft aufstellen und als E-Bilanz ans Finanzamt übermitteln.



Ein beim Wechsel zur Bilanzierung entstehender Übergangsgewinn ist als laufender Gewinn im Wirtschaftsjahr vor dem Wechsel zur Körperschaftsteueroption zu versteuern.

- **Gewerbesteuer-**

Ermäßigung: Die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer zum Ausgleich der Gewerbesteuerbelastung entfällt bei den Gesellschaftern der optierenden Gesellschaft. Lediglich auf gewerbliche Einkünfte, die den Gesellschaftern für Zeiträume vor dem Übergang zur Körperschaftbesteuerung zugerechnet werden, findet die Ermäßigung noch Anwendung.

- **Ertragsteuerliche Organschaft:** Eine optierende Gesellschaft kann unabhängig von ihrer Tätigkeit Organträgerin sein. Eine bestehende Organschaft wird fortgeführt. Die Option führt nicht zu einem Neubeginn der fünfjährigen Mindestlaufzeit für eine Organschaft. Der fiktive Formwechsel ist kein wichtiger Grund für die Beendigung des Gewinnabführungsvertrages. Die Anerkennung der optierenden Gesellschaft als Organgesellschaft scheidet dagegen aus, weil die erforderliche Eintragungspflicht des Gewinnabführungsvertrages im Handelsregister bei Personen- und Partnerschaftsgesellschaften nicht greift.
- **Investmentfonds:** Wenn eine optierende Gesellschaft in einen Investmentfonds oder einen Spezial-Investmentfonds investiert, ist für die Investorserträge der Teilfreistellungssatz anzuwenden, der für Anleger gilt, die der Körperschaftsteuer unterliegen. Investmentfonds können übrigens nicht selbst zur Körperschaftbesteuerung optieren.
- **Gesellschaftsanteil:** Auf Ebene der Gesellschafter gilt die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft im Rahmen der Einkommen- und Gewerbesteuer als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft. Die Beteiligung an der Gesellschaft ist ein eigenständiges Wirtschaftsgut. Ist für die Besteuerung die Beteiligungshöhe von Bedeutung, dann ist diese nach den festen Kapitalkonten (Kapitalkonten I) zu ermitteln, sofern der Gesellschaftsvertrag entsprechende Regelungen umfasst und diese über die maßgebenden

Renten aus Altvertrag unterliegen keiner Ertragsanteilsbesteuerung

Unter bestimmten Voraussetzungen sind die Leistungen aus einer vor 2005 abgeschlossenen Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht steuerfrei. Ob der Versicherungsnehmer das Kapitalwahlrecht ausübt, hat für die steuerliche Betrachtung keine Auswirkung, meint der Bundesfinanzhof. Entgegen der Ansicht des Finanzamts sind auch monatliche Rentenzahlungen keine sonstigen Einkünfte, sondern Einkünfte aus Kapitalvermögen und unterliegen damit nicht der Ertragsanteilsbesteuerung.

Investitionsabzugsbetrag im Fall einer Betriebsaufgabe

Damit ein Investitionsabzugsbetrag und die daran gekoppelte Sonderabschreibung in Anspruch genommen werden können, muss das angeschaffte Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und im Folgewirtschaftsjahr fast ausschließlich betrieblich genutzt werden. Für den Fall einer Betriebsaufgabe hat der Bundesfinanzhof nun klargestellt, dass diese Bedingung auch dann erfüllt ist, wenn der Betrieb vor Ablauf des vollen Wirtschaftsjahres aufgegeben wird und das letzte Rumpfwirtschaftsjahr damit keinen vollen Zwölf-Monats-Zeitraum umfasst. Die gegenteilige Vorgabe der Finanzverwaltung ist damit hinfällig.

Umsatzsteuer bei der Überlassung von Betriebsvorrichtungen

Während die Vermietung von Gebäuden von der Umsatzsteuerpflicht befreit ist, wenn der Vermieter bei einer gewerblichen Vermietung nicht zur Umsatzsteuer optiert, unterliegt die Vermietung von Maschinen und anderen Betriebsvorrichtungen der Umsatzsteuer. Schwierig wird es, wenn von der Umsatzsteueroption kein Gebrauch gemacht wird und fest eingebaute Betriebsvorrichtungen nicht separat sondern gemeinsam mit dem Gebäude vermietet werden. Der Bundesfinanzhof hat deshalb dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt, ob die Umsatzsteuerpflicht der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen nur in den Fällen gilt, in denen diese in einem separaten Vertrag eigenständig vermietet sind, oder ob sie auch Fälle umfasst, in denen die Vermietung der Maschinen Teil der umsatzsteuerfreien Gebäudevermietung ist und damit als Nebenleistung zu dieser eigentlich steuerfrei sein müsste.

Überhöhte Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens

Die überhöhte Verzinsung des Darlehens eines Gesellschafters an die GmbH ohne einen rechtfertigenden Grund kann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. Mit diesem Argument hatte das Finanzamt jedoch beim Bundesfinanzhof keinen Erfolg, als es ein mit 8 % verzinstes Gesellschafterdarlehen mit einem für dieselbe Investition aufgenommenen Bankdarlehen verglichen wollte, das nur mit 5 % verzinst wurde. Da das Gesellschafterdarlehen im Gegensatz zum Bankdarlehen nicht nur unbesichert war, sondern aufgrund der Regelungen des Insolvenzrechts im Fall einer Insolvenz auch nur nachrangig bedient werden darf, sah der Bundesfinanzhof einen Risikozuschlag für gerechtfertigt an. Außerdem hat das Gericht bestätigt, dass die Feststellungslast, dass der vereinbarte Zinssatz nicht fremdüblich ist, beim Finanzamt liegt.

Zuordnung der im Januar 2021 gezahlten Steuervorauszahlungen

Bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung gelten regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die innerhalb von bis zu 10 Tagen vor oder nach dem Kalenderjahr abgefließen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören, als in diesem Kalenderjahr angefallen. Während die Finanzgerichte bisher mehrheitlich allein auf den Zeitpunkt der Zahlung abstellen, verlangt die Finanzverwaltung nach wie vor, dass sowohl die Zahlung selbst als auch die Fälligkeit dieser Zahlung in den Zehn-Tages-Zeitraum fallen muss. Eine Ausnahme gilt bei der Zahlung per Lastschrift: Ist das Konto am Tag der Übermittlung der Steueranmeldung gedeckt, gilt die Zahlung als an diesem Tag geleistet. Damit aber auch die Fälligkeit der im Januar gezahlten Steuervorauszahlungen noch in den Zehn-Tages-Zeitraum fällt, muss auch die Lohnsteueranmeldung oder Umsatzsteuervoranmeldung spätestens am 10. Januar ans Finanzamt übermittelt worden sein. Weil der 10. Januar 2021 ein Sonntag war und sich die Abgabefrist damit auf den 11. Januar 2021 verschoben hat, können daher nach derzeitigem Stand der Verwaltungsauffassung nur diejenigen Steuerzahler die im Januar gezahlten Steuervorauszahlungen noch dem Jahr 2020 zuordnen, deren zugehörige (Vor-)Anmeldung bis zum 10. Januar an den Fiskus übermittelt wurde. Eine davon abweichende Handhabung kann aufgrund der automatischen Verprobung beim Finanzamt zu entsprechenden Rückfragen zur Steuererklärung führen.

Vermögensrechte entscheiden. Anderenfalls ist das Verhältnis der Kapitalanteile im Sinne des Handelsrechts maßgeblich.

- **Anteilsverkauf:** Die Veräußerung eines Anteils an einer optierenden Gesellschaft oder dessen verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft führt je nach Beteiligungshöhe und Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung zu Kapitalerträgen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Werden die Anteile im Betriebsvermögen einer natürlichen Person gehalten, findet das Teileinkünfteverfahren Anwendung.
- **Anteilsaufstockung:** Bei Aufnahme eines neuen Gesellschafters gegen Einlage oder Erhöhung eines Anteils eines Gesellschafters findet die Mitverstrickungsregelung Anwendung, soweit stille Reserven auf andere Anteile verlagert werden. Weil die optierende Gesellschaft nicht über Nennkapital verfügt, führt die Einlage zu einer Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos.
- **Gesellschafterstellung:** Für die ertragsteuerliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen der optierenden Gesellschaft und ihren Gesellschaftern sind die Grundsätze für Kapitalgesellschaften maßgeblich. Auch vermögensmäßig nicht beteiligte Gesellschafter gelten als Anteilseigner der optierenden Gesellschaft.
- **Einnahmen als Gesellschafter:** Beim Gesellschafter führen die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einnahmen zu Einkünften aus Kapitalvermögen, es sei denn, die Einnahmen sind einer anderen Einkunftsart zuzurechnen. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft in einem Betriebsvermögen gehalten wird. Die für Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft maßgeblichen Regelungen finden Anwendung.
- **Verdeckte Gewinnausschüttung/Einlage:** Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen mindern das Einkommen der optierenden Gesellschaft nicht. Die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage gelten für eine optierende Gesellschaft entsprechend. Löst eine verdeckte Gewinnausschüttung Umsatzsteuer aus, so ist diese nicht abziehbar. Die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist im Wirtschaftsjahr der erstmaligen Ausübung der Option möglich.
- **Tätigkeitsvergütungen:** Einnahmen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, führen zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit. Das gilt auch dann, wenn der Gesellschafter die Einnahmen von einem Dritten bezieht. Eine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft liegt vor, wenn eine entsprechende Tätigkeit des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen würde. Erforderlich ist daher, dass ein lohnsteuerliches Dienstverhältnis vorliegt, das z. B. durch einen förmlichen Arbeitsvertrag bestätigt ist, und die Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter aufgrund dieses Dienstverhältnisses erbracht werden. Fehlt das Dienstverhältnis, scheidet die Qualifikation der Tätigkeitsvergütung als Arbeitnehmerlohn aus. Sieht die gesellschaftsrechtliche Regelung für den Gesellschafter anstelle



einer Tätigkeitsvergütung einen Vorabgewinn vor, liegt allerdings keine Leistung aufgrund eines Dienstverhältnisses, sondern eine Gewinnausschüttung vor.

- **Lohnsteuerpflicht:** Führen die Einnahmen, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wird die Gesellschaft zum lohnsteuerlichen Arbeitgeber und der Gesellschafter zum Arbeitnehmer. In diesen Fällen sind sämtliche lohnsteuerlichen Regelungen anzuwenden. Die Gesellschaft muss für den Gesellschafter ein Lohnkonto führen, den Lohnsteuerabzug auf die Vergütungen vornehmen, eine Lohnsteuer-Anmeldung einreichen und die elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen übermitteln. Auch der Arbeitnehmer-Pauschbetrag, die Steuerbefreiungsvorschriften für Arbeitnehmer und sonstige steuerliche Regelungen für Arbeitnehmer gelten uneingeschränkt.
- **Unangemessene Vergütung:** Soweit die Einnahmen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit bezieht, nicht angemessen sind, liegt in Höhe des unangemessenen Teils eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Im Verhältnis zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis in der Regel auch dann anzunehmen, wenn es an einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist, oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird.

- **Gewinnausschüttungen:** Gewinnanteile gelten erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann. Daher gelten Gewinnanteile, deren Auszahlung der Gesellschafter mit Feststellung des Jahresabschlusses von der Gesellschaft verlangen kann, in diesem Zeitpunkt als ausgeschüttet. Auf die tatsächliche Entnahme oder



Auszahlung kommt es dabei nicht an. Braucht es dagegen für die Auszahlung oder Entnahme noch einen gesonderten Beschluss, liegt auch noch keine fiktive Ausschüttung vor. Unerheblich für die Ausschüttungsfiktion ist, ob der Gesellschafter die

Auszahlung seines Gewinnanteils tatsächlich verlangt. Allein die gesetzliche Möglichkeit, einen den Gewinnanteil übersteigenden Betrag entnehmen oder dessen Auszahlung von der Gesellschaft verlangen zu können, löst daher insoweit noch keine Ausschüttungsfiktion und keine Kapitalertragsteuer aus.

- **Gewinnvorauszahlungen:** Gesellschaftsvertraglich vereinbarte Vorauszahlungen auf den Gewinn gelten unabhängig von der Feststellung des Jahresabschlusses als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann. Die Ausschüttung unterliegt, auch wenn sie nur fiktiv erfolgt, im Ausschüttungszeitpunkt dem Steuerabzug vom Kapitalertrag. Die optierende Gesellschaft muss dann die fällige Kapitalertragsteuer beim zuständigen Finanzamt anmelden und entrichten. Die Regelungen für den Steuerabzug auf Gewinnausschüttungen einer GmbH gelten entsprechend.

Echte Abfindung kann nicht in Wertguthaben einfließen

Eine echte Abfindung für den Verlust eines Arbeitsplatzes kann nicht zur Aufstockung eines Zeitwertkontos genutzt werden, meint das Finanzgericht Berlin-Brandenburg. Die Abfindung ist zwar lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn, der mit Beendigung des Arbeitsverhältnisses zugeflossen ist. Die Abfindung ist jedoch kein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsentgelt, womit eine Vereinbarung über die Zuführung der Abfindung zu einem Wertguthaben wegen Fehlens der Geschäftsgrundlage unwirksam ist, da eine echte Abfindung nicht wertguthabenfähig ist. Gegen das Urteil hat der klagende Arbeitgeber Revision eingelegt.

Insolvenzbedingter Ausfall eines privaten Darlehens

Damit Verluste aus einem privaten Darlehen steuerlich abziehbar sind, muss der teilweise oder vollständige Ausfall der Darlehensforderung feststehen. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reicht dazu in der Regel noch nicht aus. Erst mit Abschluss des Insolvenzverfahrens steht der Darlehensausfall fest. Nach Überzeugung des Bundesfinanzhofs kann der Verlust jedoch ausnahmsweise schon zu einem früheren Zeitpunkt entstehen, wenn bereits dann objektiv nicht mehr mit einer Rückzahlung zu rechnen ist. Das ist beispielsweise der Fall, wenn der Insolvenzverwalter nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Insolvenzgericht die Masseunzulänglichkeit anzeigt.

Methode zur Überprüfung einer Doppelbesteuerung von Renten

Im Frühjahr hat der Bundesfinanzhof in mehreren Grundsatzurteilen darüber entschieden, wann eine Doppelbesteuerung von Altersrenten vorliegt. Danach ist eine verfassungswidrige doppelte Besteuerung von Rentenbeiträgen und Rentenbezügen jedenfalls dann nicht gegeben, wenn die Summe der voraussichtlichen steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse mindestens ebenso hoch ist wie die Summe der aus versteuertem Einkommen aufgebrauchten Rentenbeiträge. In einem Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung hat der Bundesfinanzhof nun bestätigt, dass es keine ernstlichen Zweifel an der bisherigen Berechnungsmethode zur Überprüfung einer doppelten Besteuerung von Altersrenten gibt.

Schwimmkurs ist kein umsatzsteuerfreier Schulunterricht

Auf eine Vorlage des Bundesfinanzhofs hin hat der Europäische Gerichtshof entschieden, dass der von einer Schwimmschule erteilte Schwimmunterricht kein umsatzsteuerbefreiter Schulunterricht im Sinn der Mehrwertsteuersystemrichtlinie der EU ist. Zwar verfolge der Schwimmunterricht ein wichtiges und im Allgemeininteresse liegendes Ziel, aber die Steuerbefreiung sei eng auszulegen urteilte das Gericht. Der Schwimmunterricht diene nicht der Vermittlung eines breiten Spektrums von Kenntnissen und Fähigkeiten.

Abzinsungssatz von 5,5 % für zinsfreie Darlehen zulässig

Für unverzinsliche Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mindestens einem Jahr sieht das Steuerrecht eine Abzinsung mit einem Zinssatz von 5,5 % vor. Wie bei anderen in den Steuergesetzen festgeschriebenen Zinssätzen gibt es auch um diese Regelung immer wieder Streit mit dem Finanzamt darüber, ob der Zinssatz in einer langen Niedrigzinsphase noch angemessen ist. Das Finanzgericht Münster hält die Regelung jedoch für verfassungsgemäß und hat eine Klage dagegen abgewiesen. Das Gebot der Abzinsung von Verbindlichkeiten sei eine sachgerechte Typisierung, zumal die Abzinsung nur eine temporäre Gewinnverschiebung und damit keine dauerhafte steuerliche Belastung bewirkt. Die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Zinshöhe bei Nachzahlungs- und Erstattungsziinsen seien daher nicht auf die Abzinsung übertragbar. Das Finanzgericht hat aber die Revision zugelassen und noch darauf hingewiesen, dass sich die Abzinsung durch entsprechende Gestaltungen komplett vermeiden lässt, beispielsweise durch Kettendarlehen, die für weniger als zwölf Monate gewährt und immer wieder verlängert werden, oder durch Vereinbarung eines Zinssatzes knapp über 0 %.

- **Verbuchung von Ausschüttungen:** Sind aufgrund gesetzlicher oder gesellschaftsrechtlicher Regelungen die als ausgeschüttet geltenden Beträge auf einem Fremdkapitalkonto des jeweiligen Gesellschafters zu verbuchen, so bleibt die spätere Erfüllung der Verbindlichkeit steuerneutral. Soweit Beträge, deren Auszahlung verlangt werden kann, auf einem Eigenkapitalkonto verbucht werden, gilt der fiktiv ausgeschüttete Betrag unmittelbar nach der fiktiven Ausschüttung als eingelegt mit der Folge, dass sich die Anschaffungskosten der Beteiligung des Gesellschafters und das steuerliche Einlagekonto der Gesellschaft entsprechend erhöhen. Bei einer späteren Ausschüttung der als eingelegt geltenden Beträge gilt vorrangig der ausschüttbare Gewinn als verwendet. Erst nach dessen Verbrauch ist eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos möglich.
- **Rückoption:** Auf Antrag ist auch eine Rückkehr zur früheren Besteuerung nach den Regeln des Einkommensteuergesetzes möglich. Es gelten die gleichen Fristen wie beim Optionsantrag.
- **Zwangswise Beendigung:** Eine zwangsweise Rückkehr ins Regime der Einkommensteuer (sog. transparente Besteuerung) erfolgt, wenn das Unternehmen zwar weiterbesteht, aber die Voraussetzungen für die Option nicht mehr erfüllt. Das kann entweder ein Rechtsformwechsel von einer Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft zu einer GbR sein oder das Ausscheiden von Gesellschaftern, sodass nur noch ein Gesellschafter verbleibt. Auch in diesen Fällen greifen die Regelungen des Umwandlungssteuerrechts, und es ist ggf. eine unterjährige Übertragungs- oder Schlussbilanz aufzustellen. In allen anderen Fällen gilt die optierende Gesellschaft als aufgelöst und ihr Vermögen als an die Gesellschafter ausgeschüttet.
- **Auswirkungen der Beendigung:** Die Beendigung der Option stellt einen Veräußerungs- und Erwerbsvorgang dar. Im Fall der Rückoption oder des Wegfalls der persönlichen Voraussetzungen der Option unter Fortbestand als Personengesellschaft finden die für einen Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft geltenden Regelungen entsprechend Anwendung. Im Fall des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters gilt die optierende Gesellschaft als aufgelöst. Eine steuerliche Rückwirkung ist in allen Fällen der Beendigung der Option ausgeschlossen. ■

Falls diese Informationen Ihr Interesse gefunden haben und Sie noch Fragen oder Interesse an einer Beratung haben, stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung. Bitte vereinbaren Sie dann einen Termin oder wenden Sie sich per Fax an uns.

Mit freundlichen Grüßen

Stefan Penka

Steuerberatungsgesellschaft mbH